Lieta Nr. A420236815
SKA-722/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
LĒMUMS
Rīgā 2017.gada 21.martā

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Jānis Neimanis,
tiesnese Līvija Slica,
tiesnese Ieva Višķere,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „E LATS" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 25.maija lēmuma Nr. 22.7/L-21237 atcelšanu, sakarā ar SIA „E LATS" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 14.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „E LATS" ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāja un veic aizdevumu izsniegšanu privātpersonām, kas nav pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, pret dārgmetālu un to izstrādājumu ķīlu (zeltlietām un sudrablietām – ķēdītēm, kuloniem, gredzeniem, laulību gredzeniem, karotēm, zobu materiāliem u.tml.). Neizpirktās ķīlas vai uzpirktos dārgmetālus (to izstrādājumus) sašķirotus pēc to provēm un dārgmetāla pieteicēja tālāk pārdevusi uz svara citiem komersantiem – ar pievienotās vērtības nodokli apliekamām personām. Darījumos pieteicēja piemēroja īpašo pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas režīmu, maksājot pievienotās vērtības nodokli par dārgmetālu izstrādājumu iegādes un pārdošanas cenas starpību.

[2] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa auditu un secināja, ka pieteicēja pārdod tālāk dārgmetālu izstrādājumus kā lūžņus un nevis kā lietotas mantas un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteiktais īpašais nodokļa piemērošanas režīms nav piemērojams. Dienests ar 2015.gada 25.maija lēmumu Nr. 22.7/L-21237 noteica pieteicējai papildu pievienotās vērtības nodokļa saistības.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[4] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 14.novembra spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja. Tiesa atzina, ka pieteicēja nepamatoti piemērojusi darījumiem Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, jo iegādātās zelta un sudraba u.tml. lietas tika pārdotas tālāk kā lūžņi, nevis kā lietotas mantas. No lietas materiāliem var konstatēt, ka pieteicēja uzpirka tādas lietotas mantas, kuru vērtību veidoja vienīgi dārgmetāla vērtība. Piemēram, tādi priekšmeti kā lietoti zelta zobi nevar tikt atkārtoti izmantoti nepārveidotā veidā. Nav arī pamata uzskatīt, ka nolietotas zeltlietas un sudrablietas (salauztas dakšiņas, naži, saplēstas ķēdītes) var tikt turpmāk pārdotas citiem lietotājiem. Lai arī šīs zeltlietas teorētiski var salabot, izdevumi par šādiem darbiem ir ievērojami augstāki nekā jaunas preces ražošana, izmantojot pārkausētu metālu. Ja precei nav kādas īpašas māksliniecisk as vai senlietas vērtības, tad nav ekonomiski pamatoti veikt mantas labošanu. Zeltlietām var būt arī citi trūkumi, kas liedz to atkārtotu realizāciju. Piemēram, uz priekšmetiem var būt individuāla satura uzraksti vai mantas var būt vizuāli acīmredzami nolietotas, kas norāda uz to, ka šādām precēm nebūs pircēji. Pieteicējas paskaidrojumi kopumā norāda, ka tā veica iepirkto priekšmetu šķirošanu tieši ar nolūku nošķirt priekšmetus, kurus nebūs iespējams realizēt mazumtirdzniecībā, no tādiem, kuriem varētu būt pircējs. Daļu no priekšmetiem pieteicēja nodeva tālākai pārdošanai mazumtirdzniecībā. Savukārt lielākā daļa no priekšmetiem tika nodota pārstādei SIA „Gold Bonus", AS „Goldinvest Asset Management" un SIA „Aurum Invest". Tādējādi pieteicējas pašas darbības norāda, ka tā labi apzinājās to, ka darījumos ar SIA „Gold Bonus", AS „Goldinvest Asset Management" un SIA „Aurum Invest" nodotie priekšmeti netiks realizēti mazumtirdzniecībā. Apstāklis, ka pieteicējas noslēgtie darījumi ar SIA „Gold Bonus", AS „Goldinvest Asset Management" un SIA „Aurum Invest" nav kvalificējami kā lietotas mantas pārdošanas darījumi, ap liecina arī tas, kādā veidā šie darījumi tika slēgti. Visos gadījumos var konstatēt, ka pieteicēja ar vienu pavadzīmi pārdod lielu skaitu dažādu priekšmetu, tos detalizēti neuzskaitot. Pārdotā prece tiek grupēta vienīgi pēc dārgmetāla veida un proves. Cena tiek noteikta vienīgi par šo preču kopējo masu. Tas ap liecina to, ka mantas šo darījumu ietvaros netiek novērtētas pēc to individuālā stāvokļa, māksliniecisk ās vai juveliera darba vērtības. Savukārt tas norāda, ka darījuma slēdzēji vērtē šīs mantas kā dārgmetāla lūžņus. Šie apstākļi ir jāvērtē kopsakarībā ar pārējiem lietā esošajiem apstākļiem, kas tieši norāda, ka pārdotās preces tika tālāk nodotas pārstrādei uz rūpnīcu. Kopumā lietā esošie pierādījumi norāda, ka pieteicēja zināja, ka pārdotie priekšmeti tiek pārdoti tālākai pārstādei, nevis realizācijai mazumtirdzniecībā. Nodokļu piemērošanu par darījumiem ar SIA „Gold Bonus", AS „Goldinvest Asset Management" un SIA „Aurum Invest" neietekmē pieteicējas argumentācija, ka, slēdzot ķīlas līgumu, tā nevar zināt, vai prece tiks iegādāta, kā arī to, vai šī prece tiks tālāk pārdota nepārveidotā veidā vai pārdota kā lūznis. Kā jau tika konstatēts iepriekš, pieteicēja pirms darījumu slēgšanas ar SIA „Gold Bonus", AS „Goldinvest Asset Management" un SIA „Aurum Invest" veica zeltlietu un sudrablietu šķirošanu, nodalot tās preces, kuras tiks realizētas nepārveidotā veidā. Līdz ar to pieteicēja darījumu slēgšanas brīdī precīzi zināja (vai tai vajadzēja apzināties) darījuma saturu un nozīmi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta piemērošanas aspektā.

[5] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa nepareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, jo kļūdaini atzinusi, ka pieteicējai kā tirgotājai bija jāpārdod lietotā manta pircējam kā gala lietotājam un ka lietotu mantu tirgotājam šīs mantas kvalifikācija bija jāveic atkarībā no pircēja tālākiem nodomiem attiecībā uz šo mantu vai tā subjektīvo vērtējumu par ieķīlāto lietu. Tiesa kļūdaini norādījusi, ka, lai piemērotu īpašo pievienotās vērtības nodokļa

maksāšanas kārtību, lietotas mantas bija jāpārdod mazumtirdzniecībā.

[5.2] Tiesas secinājumam, ka pieteicēja zināja, ka pircējs preces tālāk nepārdos mazumtirdzniecībā, bet pārstrādās, nav nozīmes šajā lietā, jo pieteicēja uzskata, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pants nenoteic ierobežojumus pircēja tālākai rīcībai.

[5.3] Tiesa nepareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta normas attiecībā uz pircēja definīciju un tam noteiktajiem ierobežojumiem rīcībai ar lietotajām mantām, kā rezultātā izdarījusi kļūdainu secinājumu. Tiesa nepamatoti norādījusi, ka, piemērojot likuma 138.pantu, pieteicējai jāpārdod lietotā manta pircējam – gala lietotājam, kā arī to, ka lietotu mantu tirgotājam lietotās mantas kvalifikācija jāveic atkarībā no pircēja tālākiem nodomiem attiecībā uz šo mantu, vai tā subjektīvo vērtējumu par ieķīlāto lietu.

[5.4] Tiesai, pieņemot, ka pieteicēja ir pārdevusi juridiskajām personām tālāk lūžņus, bija jānonāk pie secinājuma, ka pieteicēja jau sākotnēji no fiziskām personām ir iegādājusies lūžņus, un tad savukārt būtu jāsecina, ka pieteicējai ir nepieciešama speciāla atļauja krāsaino metālu pirkšanai un pārdošanai. Ieķīlāšanas brīdī nav zināms, vai ķīlā tiks ņemts lūznis vai lietota manta, jo nav zināms, vai kredīta ņēmējs izpildīs savas saistības un ķīla tiks atdota vai pārdota tālāk. Tiesa nav ievērojusi, ka pieteicējas pamatdarbība ir aizdevumu izsniegšana, nevis tirdzniecība ar ķīlā nodotajiem priekšmetiem. Tiesa nav ievērojusi, ka zelta zobu un bojātu dārgmetālu uzpirkšanai ir gadījuma raksturs un tie veido nelielu daļu no visām mantām. Lielāko daļu veidojuši laulību gredzeni, kuri ir vairākkārt izmantojami, pārdodami un lietojami.

[5.5] Tiesa nav ievērojusi, ka pieteicēja ir sekojusi Valsts ieņēmumu dienesta mājaslapā publicētajām uzziņām citām personām. Pieteicēja ir iekārtojusi atbilstošu uzskaiti. Tiesa nav vērtējusi, kādam mērķim tiek iegādāti dārgmetāli.

[5.6] Tiesas secinājums, ka juvelierizstrādājumu apvienošana grupās, lietotās mantas pārvērš par lūžņiem, ir neloģisks.

[5.7] Tiesa nav norādījusi piemērotās tiesību normas, uz kuru pamata tā secinājusi, ka pieteicēja piegādā nevis lietotas mantas, bet lūžņus.

[5.8] Tiesas sniegtā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta interpretācija ir pretēja Eiropas Savienības 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/12/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 311.–343.pantam, kā arī Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai.

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojis, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā minētais nodokļa maksāšanas režīms ir izņēmums no vispārējās kārtības un ir interpretējams šauri. Šis režīms būtu piemērojams tad, ja pieteicēja būtu piegādājusi dārgmetāla izstrādājumus, kuri būtu derīgi turpmākai lietošanai tādā pašā veidā. Aplūkojamā gadījumā pieteicējas pārdotie dārgmetāla izstrādājumi tiek nodoti pārstrādei.

Motīvu daļa

Piemērojamās tiesību normas

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pants noteic, ka Latvijā pastāv īpašs pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas režīms darījumos ar lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām. Īpašais nodokļa piemērošanas režīms noteikts, lai ieviestu Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva) 4.panta "a" apakšpunkta, 35.panta, 311.panta un 313.panta prasības. Šāda īpašā nodokļa piemērošanas režīma mērķis ir noteikt nodokli tikai starpībai starp lietotās mantas, mākslas darba, kolekciju priekšmeta vai senlietas iegādes un pārdošanas cenu. To attiecina tikai uz kustamām mantām, kuru iegādes brīdī nav izmantojamas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības (piemēram, pārdevējs ir privātpersona un nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs). Tādējādi tiek nodrošināts, ka precei netiek piemērots pievienotās vērtības nodoklis divreiz un tiek mazināti nodokļu maksātāju savstarpējās konkurences traucējumi.

[8] Atbilstoši Direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunktam īpašo režīmu attiecina uz lietotām mantām. Direktīva skaidro, ka, pirmkārt, lietota manta ir materiāls kustams īpašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta, bet, otrkārt, šīs preces nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kā tos definējušas dalībvalstis. Tātad dalībvalstis var definēt, ko tās atzīst par lietotām mantām īpašā režīma piemērošanas kontekstā.

[9] Šā režīma piemērošanas vajadzībām Latvija lietotu mantu definējusi kā ķermeniskas lietas, kas ir lietotas un derīgas turpmākai lietošanai tādā pašā veidā bez pārveidojumiem vai pēc labošanas un kas nav mākslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, kā arī dārgmetālu vai dārgakmeņu izstrādājumi, ja tos piegādājis vai nodevis tirgotājam pārdošanai Pievienotās vērtības likuma 138.panta ceturtajā daļā minētais pārdevējs. Par dārgmetālu un dārgakmeņu izstrādājumiem ir uzskatāmi izstrādājumi, kuri atbilst kombinētās nomenklatūras 71., 82., 83., 90. vai 96.grupai (sk. *Ministru kabineta 2013.gada 3.janvāra noteikumu Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai" 183. un 184.punktu*). Tādējādi šajās grupās ietilpst arī lietā aplūkojamo sašķiroto zeltlietu un sudrablietu kopumā esošie gredzeni, rokassprādzes, kaklarotas, brošas, auskari, pulksteņķēdes, piekariņi u.tml. Attiecīgi Direktīva un tās interpretācija (*sal. Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 18.janvāra sprieduma lietā „Sjelle Autogenbrug", C?471/15, ECLI:EU:C:2017:20, 32.punktu*) un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta pirmā daļa pieļauj, ka lietotas mantas var būt arī remontējamas, tas ir, pārdošanas brīdī ar bojājumiem.

[10] Vienlaikus Direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunktā noteikts, ka īpašais režīms neattiecas uz dārgmetāliem un dārgakmeņiem.

Piemērojamo tiesību normu analīze un iemesli, kas liek šaubīties par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju

[11] Lai pareizi piemērotu Direktīvas normas un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, ir jāņem vērā ne tikai to formulējums, bet arī mērķi, vēsture un sistēma.

Īpašais režīms tika ieviests Savienības tiesībās ar Padomes 1994.gada 14.februāra direktīvu 94/5/EK, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza direktīvu 77/388/EEK — Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām. Direktīvas projektā Eiropas Komisija piedāvāja 1.pantā noteikt, ka direktīvas 77/388/EEK 32.pantā "A.apjoms" norādāms, ka dalībvalstis piemēro pievienotās vērtības nodokli lietotām mantām, bet nepiemēro to dārgmetāliem un dārgakmeņiem. Tomēr to piemēro lietotām precēm, kas izgatavotas no zelta vai cita dārgmetāla vai satur dārgakmeņus, kur šo materiālu vērtība nepārsniedz 50 % no šo lietoto mantu pārdošanas cenas (*sk. Piedāvājums Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza direktīvu 77/388/EEK — Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām, COM 88(846) final, aplūkots http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51988PC0846&from=EN,* EUR-Lex - 51988PC0846 - EN). Vienlaikus Ekonomikas un sociālo lietu komiteja savā 1989.gada 21.jūnija viedoklī par Komisijas piedāvājumu norādījusi, ka vispārīgi šāds īpašais režīms ir atbalstāms un vērtīgs un 3.1.punktā sevišķi komentējusi, ka ir pareizi no īpašā režīma izdalīt un to neattiecināt uz dārgmetālu un dārgakmeņu tirdzniecību. Taču piedāvājums noteikt piemērošanas režīmu atkarībā no šo materiālu 50 % proporcijas lietotās mantas pārdošanas cenā varētu būt patvaļīgs un radītu strīdu un krāpšanas risku. Tādēļ tiek

rekomendēts neattiecināt īpašo režīmu vispār uz atkārtoti pārstrādājamām dārgmetālu saturošām mantām (*sk. Viedoklis par piedāvājumu Padomes direktīvai, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza direktīvu 77/388/EEK — Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām, 89/C 201/03, aplūkots http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51989AC0751&from=EN*).

Tādējādi Direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunktā minētais īpašais režīms pēc savas jēgas nebūtu attiecināms uz dārgmetālu un dārgakmeņu izstrādājumiem, kas netiek pārdoti kā lietotas mantas, bet tikai tamdēļ, lai iegūtu tajos esošos dārgmetālus un dārgakmeņus.

Tiesas viedoklis par atbildi, kas būtu sniedzams uz prejudiciālo jautājumu

[12] Augstākās tiesas ieskatā, Direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunktā ar jēdzienu „lietotas mantas" netiek aptverti, bet ar jēdzienu „dārgmetāli un dārgakmeņi" tiek aptvertas tādas mantas kā aplūkojamā lietā, kas tiek uzlūkotas vien kā dārgmetālu vai dārgakmeņus saturoši izstrādājumi, lai no tiem iegūtu dārgmetālu vai dārgakmeņus. Direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunkts šajā jautājumā arī neparedz dalībvalstu rīcības brīvību, jo tas būtu pretrunā ar Direktīvas normas jēgu.

[13] Tomēr šāds Augstākās tiesas piedāvāts Direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunkta iztulkojums ir būtisks vienveidīgas Eiropas Savienības tiesību interpretācijas un piemērošanas kontekstā, un saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības dibināšanu 19.panta 3.punkta "b" apakšpunktu un Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantu Eiropas Savienības Tiesai ir noteikta kompetence sniegt Savienības tiesību interpretāciju. Direktīvas 311.panta 1.punkta 1.apakšpunkta iztulkojumam ir izšķiroša nozīme šās lietas izskatīšanā.

Tāpēc atbilstoši Administratīvā procesa likuma 104.[1]pantam ir uzdodams jautājums Eiropas Savienības Tiesai, un, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 273.panta 5.punktu, tiesvedība lietā apturama līdz Eiropas Savienības Tiesas prejudiciālā nolēmuma spēkā stāšanās dienai.

Nolēmuma daļa

Pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantu, Administratīvā procesa likuma 104.[1]pantu, 273.panta 5.punktu un 275.panta 7.punktu, Augstākā tiesa

nolēma

Uzdot prejudiciālu jautājumu Eiropas Savienības Tiesai:

1. Vai Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 311.panta 1.punkta 1.apakšpunkts interpretējams tā, ka par lietotām mantām var tikt atzīti tirgotāja iegādāti lietoti dārgmetālu vai dārgakmeņus saturoši izstrādājumi (kā aplūkojamā lietā), kuri tiek pārdoti tālāk galvenokārt tajos esošā dārgmetāla vai dārgakmeņu ieguvei?
2. Ja atbilde uz 1.jautājumu ir apstiprinoša, vai īpašā režīma piemērošanas ierobežošanā ir nozīme tirgotāja informētībai par tālākā pircēja nolūkiem attiecībā uz lietotajos dārgmetālu vai dārgakmeņus saturošos izstrādājumos esošā dārgmetāla vai dārgakmeņu ieguvi vai nozīme ir darījuma objektīvajām pazīmēm (preču apjomiem, darījuma partnera tiesiskajam statusam u.tml.)?

Apturēt tiesvedību lietā, līdz stājas spēkā Eiropas Savienības Tiesas nolēmums.

Lēmums nav pārsūdzams.

Tiesnesis J. Neimanis

Tiesnese L. Slica

Tiesnese I. Višķere